

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. listopadu 2011 *

Ve spojených věcech C-259/10 a C-260/10,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené království) a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království) ze dne 20. a 19. dubna 2010, došlými Soudnímu dvoru dne 26. května 2010, v řízeních

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

The Rank Group plc,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. června 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za The Rank Group plc K. Lasokem, QC, a V. Sloane, barrister, pověřenými P. Drinkwaterem, solicitor,
- za vládu Spojeného království S. Hathawayem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Peretzem, barrister,
- za Evropskou komisi R. Lyalem, jako zmocněncem,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu zásady daňové neutrality v rámci uplatnění čl. 13 části B písm. f) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících

se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tyto žádosti byly podány v rámci dvou sporů mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a The Rank Group plc (dále jen „Rank“) ohledně rozhodnutí Commissioners o zamítnutí žádosti společnosti Rank o vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené uvedenou společností z plnění poskytnutých v rámci určitých her v průběhu let 2002 až 2005.

Právní rámec

Unijní právní úprava

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 4 Článek 13 této směrnice, nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, stanoví:

„[...]

B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

f) sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

Právní úprava týkající se DPH

- 5 Podle čl. 31 odst. 1 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu (dále jen „zákon o DPH z roku 1994“), je dodání zboží nebo služeb osvobozeno od daně, pokud odpovídá některému z plnění popsaných v příloze 9 tohoto zákona.

- 6 Skupina 4 této přílohy 9, nadepsaná „Sázky, hry a loterie“, v bodě 1 stanovila, že osvobozeno je poskytnutí jakýchkoliv prostředků pro provádění sázek nebo hraní hazardních her.
- 7 Poznámky 1 až 3 k uvedené skupině 4 stanovily:

„1) Bod 1 nezahrnuje

[...]

- b) poskytnutí práva účastnit se hry, pokud poplatek za toto právo může být vybrán na základě článku 14 [herního zákona z roku 1968 (Gaming Act 1968)]
[...]

[...]

- d) poskytnutí hracích přístrojů.

[...]

2) ‚Hazardní hra‘ má tentýž význam jako v herním zákoně z roku 1968 [...]

- 3) ‚Hracím přístrojem‘ se rozumí přístroj, u něhož jsou splněny následující podmínky, konkrétně
- a) je vyroben či uzpůsoben pro hraní hazardní hry prostřednictvím tohoto přístroje; a
 - b) hráč za hru na přístroji platí (s výjimkou případu, kdy má možnost hrát bezplatně v důsledku předchozí výhry) buď vhozením mince, nebo žetonu [po roce 2003: mince, žetonu nebo jiné věci] do přístroje nebo jiným způsobem; a
 - (c) prvek náhody ve hře je závislý na přístroji.“

Právní úprava týkající se her a sázek

- 8 Článek 52 odst. 1 herního zákona z roku 1968, ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu (dále jen „herní zákon z roku 1968“), stanovil, že pro účely tohoto zákona se výrazem „hraní“ (gaming) rozumí hraní hazardních her za účelem výhry peněz nebo cen majících peněžitou hodnotu a pojem „přístroj“ (machine) zahrnuje jakýkoliv přístroj.
- 9 Článek 26 odst. 1 a 2 uvedeného zákona stanovil:

„1. [Část III] tohoto zákona se vztahuje na jakýkoliv přístroj, který

- a) je vyroben či uzpůsoben pro hraní hazardní hry prostřednictvím tohoto přístroje
a

- b) má otvor nebo jinou štěrbinu pro vhození peněz nebo jejich ekvivalentu ve formě hotovosti nebo žetonů.

2. Odkaz na hraní hazardních her prostřednictvím přístroje v předchozím pododdíle zahrnuje hraní hazardních her částečně prostřednictvím přístroje a částečně prostřednictvím jiných prostředků, pokud (ovšem pouze pokud) je prvek náhody ve hře závislý na přístroji.“

- 10 Přístroj odpovídající této definici „hracího přístroje“ mohl být provozován pouze v prostorách, na které bylo získáno povolení, a v souladu s určitými podmínkami týkajícími se výše sázek a výher, jakož i počtu přístrojů v daném prostoru. Pokud činnost provozovaná na přístroji byla „hrou“, ale přístroj neodpovídal uvedené definici, jeho používání bylo upraveno jinými zákonnými ustanoveními, která mimo jiné stanovila jiné limity sázek a výher.
- 11 Naproti tomu činnosti považované za sázení byly upraveny zákonem o sázkách, hrách a loteriích z roku 1963 (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Pokud chtěl zákazník uzavřít sázku na místě, musel se obrátit na kanceláře oprávněné přijímat sázky (licensed betting offices, dále jen „LBO“).
- 12 V určitém prostoru mohlo být povoleno buď pouze sázení, nebo pouze hraní. Kromě toho podmínky získání povolení a režim platný pro povolené prostory se lišily, zejména pokud jde o prodej alkoholu a otevírací dobu. Sázení bylo vyhrazeno LBO a hraní kasinům, barům, bingo hernám a zábavním podnikům.

Spory v původních řízeních a předběžné otázky

- 13 Společnost Rank je reprezentativním členem skupiny DPH, která ve Spojeném království provozuje kluby bingo a kasina, v nichž mají zákazníci k dispozici mimo jiné „mechanizované bingo s výhrami v hotovosti“ („mechanised cash bingo“, dále jen „mc-bingo“) a hrací automaty.
- 14 Společnost Rank poté, co přiznala a odvedla Commissioners DPH ze služeb poskytovaných prostřednictvím mc-bingo a hracích automatů, podala dvě žaloby k Value Added Tax Tribunal, nyní First-tier Tribunal (Tax Chamber) (dále jen „Tribunal“), za účelem vrácení této daně. První žaloba se týká zdanění mc-bingo mezi 1. lednem 2003 a 31. prosincem 2005, druhá zdanění hracích automatů mezi 1. říjnem 2002 a 5. prosincem 2005.
- 15 Tyto žaloby byly v zásadě založeny na argumentu, že s různými typy mc-bingo a hracích automatů nakládala právní úprava týkající se DPH rozdílně, třebaže byly z hlediska spotřebitele srovnatelné, nebo dokonce totožné, a že tedy tím, že některé typy mc-bingo a hracích automatů podléhaly DPH, byla porušena zásada daňové neutrality.

Žaloba týkající se mc-bingo

- 16 Mc-bingo se hrálo v sekvencích zahrnujících několik her. Zatímco výše sázky byla oznámena předem, výše výhry, která závisela na počtu hráčů účastnících se dané hry, se mohla v průběhu bloku her, a dokonce i během první části hry, měnit, a nebyla nutně hráčům v okamžiku podávání sázek známa.

- 17 Mezi účastníky původního řízení je nesporné, že vzhledem k tomu, že poznámka 1 písm. b) ke skupině 4 přílohy 9 zákona o DPH z roku 1994 odkazuje na herní zákon z roku 1968, bylo mc-bingo osvobozeno od DPH pouze tehdy, když sázka činila 50 pencí nebo méně a výhra 25 GBP nebo méně. Naopak, jestliže některá z těchto podmínek nebyla splněna, předmětná hra nebyla od této daně osvobozena. Je rovněž nesporné, že tyto dva druhy hry mc-bingo byly z hlediska spotřebitele totožné. Commissioners nicméně tvrdili, že k porušení zásady daňové neutrality nedošlo, jelikož nebylo prokázáno, že uvedené rozdílné zacházení mělo dopad na hospodářskou soutěž mezi těmito hrami.
- 18 Rozhodnutím ze dne 15. května 2008 Tribunal rozhodl ve prospěch společnosti Rank. Odvolání Commissioners proti tomuto rozhodnutí zamítl High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozsudkem ze dne 8. června 2009. Commissioners poté podali proti tomuto rozsudku opravný prostředek ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Žaloba týkající se hracích automatů

- 19 Pokud jde o hrací automaty, osvobození od DPH stanovené ve skupině 4 bodu 1 přílohy 9 zákona o DPH z roku 1994 se neuplatnilo, pokud předmětný automat poskytnutý k dispozici hráči byl „hracím přístrojem“ ve smyslu poznámky 1 písm. d) a poznámky 3 k této skupině 4.
- 20 V tomto ohledu jsou hrací automaty provozované společností Rank a považované za takové hrací přístroje, které zároveň spadají pod část III herního zákona z roku 1968 (dále jen „Part-III-machines“), srovnávány s dvěma dalšími typy hracích přístrojů, v závislosti zejména na tom, zda prvek náhody je, na žádost herního softwaru

zabudovaného do přístroje používaného hráčem, poskytován samotným přístrojem či nikoliv.

- 21 Pokud jde o zdaňované Part-III-machines, je tento prvek poskytován elektronickým generátorem náhodných čísel („electronic random number generator“), který je fyzicky zabudován do automatu používaného hráčem. Naopak první typ hracích automatů použitých ke srovnání (dále jen „referenční přístroje I“) tvoří automaty, kterých je několik elektronicky spojeno se společným a samostatným elektronickým generátorem náhodných čísel, který je nicméně umístěn ve stejných prostorách, jako terminály používané hráči.
- 22 Druhý typ hracích přístrojů použitý ke srovnání je tvořen „terminály pro kurzovní sázení“ („fixed odds betting terminals“, dále jen „FOBT“), které mohly být umístěny pouze v LBO. Hráč používající FOBT sázel na výsledek virtuální události nebo hry, tedy „formátu“ nahraného do softwaru FOBT tím, že do terminálu vložil kredit. Výsledek virtuální události nebo hry byl určen elektronickým generátorem náhodných čísel umístěným mimo prostory dané LBO. Spor ohledně otázky, zda s ohledem na právní úpravu her určité formáty dostupné na FOBT umožňovaly „sázet“ nebo „hrát“, rozsudek neřešil z důvodu uzavření dohody mezi dotčenými stranami. Vzhledem k tomu, že FOBT neodpovídaly definici „hracího přístroje“ ve smyslu práva DPH, byly od této daně osvobozeny. Z nich získaný příjem byl nicméně předmětem obecné daně ze sázení.
- 23 Před Tribunal bylo nesporné, že zdaňované Part-III-machines a referenční přístroje I byly z hlediska spotřebitelů podobné. Commissioners nicméně nesouhlasili s tím, že tyto dvě kategorie přístrojů si navzájem konkurovaly a že referenční přístroje I byly ve skutečnosti podle vnitrostátního práva osvobozeny od daně.

- 24 Rozhodnutím ze dne 19. srpna 2008 rozhodl Tribunal o některých sporných otázkách ve prospěch společnosti Rank a rozhodnutí o dalších otázkách odložil na později. V tomto prvním rozhodnutí Tribunal především dospěl k závěru, že referenční přístroje I byly na základě vnitrostátní právní úpravy osvobozeny od DPH. Commissioners každopádně v praxi vědomě nakládali s referenčními přístroji I jako s osvobozenými.
- 25 Odvolání Commissioners proti tomuto rozhodnutí zamítl High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozsudkem ze dne 8. června 2009. Commissioners poté podali proti tomuto rozsudku opravný prostředek ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), a zpochybňovali zejména existenci relevantní praxe, jejímž předmětem je osvobození referenčních přístrojů I od DPH.
- 26 Dne 11. prosince 2009 Tribunal rozhodl o původně odložených otázkách ve prospěch společnosti Rank. Pokud jde o referenční přístroje I, dospěl k závěru, že Commissioners nemohou jako důvod na obranu uplatňovat, že jednali s řádnou péčí („due diligence“), i když uvedené přístroje byly uvedeny na trh až po přijetí dotčené vnitrostátní právní úpravy. Tribunal rovněž konstatoval, že došlo k porušení zásady daňové neutrality v souvislosti s FOBT, které jsou, na vysoké úrovni abstrakce, z hlediska většiny hráčů podobné Part-III-machines. Oba typy přístrojů se považují prostě za přístroje pro hraní hazardních her. O rozdílech většina spotřebitelů buď neví, nebo pro ně nemají význam.
- 27 Commissioners podali proti rozsudku ze dne 11. prosince 2009 odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Toto odvolání se týká především přezkumu podobnosti zdaňovaných hracích přístrojů a FOBT, jakož i odmítnutí argumentu vycházejícího z řádné péče.

Předběžné otázky ve věci C-259/10

28 Vzhledem k tomu, že Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) měl za to, že řešení sporu v původním řízení záleží na výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Dochází-li k rozdílnému zacházení z hlediska DPH

- mezi službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné, nebo
- mezi podobnými službami, které uspokojují stejné potřeby spotřebitele,
- stačí to samo o sobě ke konstatování porušení zásady daňové neutrality nebo je relevantní vzít v úvahu (a pokud ano, jak)

a) regulatorní a hospodářský kontext;

b) zda mezi dotčenými totožnými nebo případně podobnými službami existuje hospodářská soutěž a

c) zda rozdílné zacházení z hlediska DPH způsobilo narušení hospodářské soutěže?

2) Je osoba povinná k dani, jejíž plnění podle vnitrostátního práva podléhá DPH (z důvodu výkonu diskreční pravomoci členským státem na základě čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice), oprávněna žádat vrácení DPH odvedené z těchto plnění z důvodu porušení zásady daňové neutrality vyplývajícího ze zacházení s jinými plněními („referenční plnění“) z hlediska DPH, pokud

a) podle vnitrostátního práva referenční plnění podléhala DPH, ale

b) daňový orgán členského státu v praxi zacházel s referenčními plněními jako s osvobozenými od DPH?

3) Je-li odpověď na druhou otázku kladná, jaké jednání odpovídá relevantní praxi, a zvláště:

a) je nutné, aby daňový orgán učinil jasné a jednoznačné prohlášení, že s referenčními plněními bude zacházeno jako s osvobozenými od DPH;

- b) je relevantní, že v okamžiku vydání prohlášení daňovým orgánem tento orgán neúplně nebo nesprávně chápal skutkové okolnosti relevantní pro správné zacházení s referenčními plněními z hlediska DPH, a

 - c) je relevantní, že DPH nebyla odvedena osobou povinnou k dani nebo vymáhána daňovým orgánem, pokud jde o referenční plnění, ale že daňový orgán následně požadoval odvedení této DPH, s výhradou uplatnění obvyklých promlčecích lhůt podle vnitrostátního práva?
- 4) Je-li rozdílné daňové zacházení výsledkem konsistentní praxe vnitrostátních daňových orgánů založené na obecně přijímaném chápání skutečného významu vnitrostátních právních předpisů, má na existenci porušení zásady daňové neutrality vliv, jestliže:
- a) daňové orgány následně změni svou praxi;

 - b) vnitrostátní soud následně rozhodne, že pozměněná praxe odpovídá správnému významu vnitrostátních právních předpisů;

 - c) členskému státu brání zásady vnitrostátního nebo evropského práva, včetně zásad legitimního očekávání, ztráty žalobního nároku, právní jistoty a zákazu zpětné účinnosti, nebo promlčecí lhůty vybrat DPH z plnění, která byla předtím považována za osvobozená od daně?“

Předběžné otázky ve věci C-260/10

29 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), který měl rovněž za to, že řešení u něj probíhajícího sporu v původním řízení záleží na výkladu unijního práva, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud členský stát při výkonu diskreční pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice o DPH podroboval DPH určité typy přístrojů používané ke hraní hazardních her [Part-III-machines], zatímco u dalších takových přístrojů (mezi nimi i [FOBT]) zachoval osvobození od daně, a pokud je tvrzeno, že tím členský stát porušil zásadu daňové neutrality: je i) určující nebo ii) relevantní při srovnávání [Part-III-machines] a FOBT, že

a) FOBT nabízely činnosti, které se podle vnitrostátního práva považovaly za ‚sázení‘ (nebo činnosti, které byl relevantní orgán dozoru ochoten považovat pro účely výkonu svých regulačních pravomocí za ‚sázení‘ podle vnitrostátního práva) a

b) [Part-III-machines] nabízely činnosti, které byly podle vnitrostátního práva kvalifikovány odlišně, konkrétně jako ‚hraní‘,

a že hraní a sázení podléhaly podle práva tohoto členského státu týkajícího se kontroly a regulace hazardních her různým právním režimům? Pokud tomu tak je, k jakým rozdílům mezi dotčenými režimy má vnitrostátní soud přihlížet?

- 2) Při určování, zda zásada daňové neutrality vyžaduje, aby se s typy přístrojů uvedenými v první otázce (FOBT a [Part-III-machines]) zacházelo z daňového hlediska stejně, jakou úroveň abstrakce by měl vnitrostátní soud zvolit při určení, zda jsou výrobky podobné? Konkrétně, v jaké rozsahu je relevantní zohlednit následující skutečnosti:
- a) podobnosti a rozdíly v povolených maximálních sázkách a výhrách mezi FOBT a [Part-III-machines];
 - b) skutečnost, že FOBT mohly být používány pouze v určitých typech prostorů, ve kterých bylo povoleno sázení, které byly odlišné od prostorů, v nichž bylo povoleno hraní hazardních her, a které také podléhaly odlišným regulačním omezením (ačkoli FOBT a maximálně dva [Part-III-machines] mohly být společně umístěny v prostorách, ve kterých bylo povoleno sázení);
 - c) skutečnost, že naděje na výhru na FOBT byla přímo spojená s uveřejněnými pevně stanovenými výherními kurzy, zatímco šance na výhru na [Part-III-machines] se mohla v některých případech lišit v závislosti na určitém zařízení, které v dlouhodobém horizontu zajišťovalo provozovateli a hráči určité procento návratnosti;
 - d) podobnosti a rozdíly ve formátech dostupných na FOBT a [Part-III-machines];
 - e) podobnosti a rozdíly mezi FOBT a [Part-III-machines], pokud jde o možnou interakci mezi hráčem a přístrojem;

- f) zda výše uvedené skutečnosti byly většině hráčů na přístrojích buď známé, nebo jimi byly považovány za relevantní nebo důležité;

 - g) zda je rozdílné zacházení z hlediska DPH možné odůvodnit jakoukoli z výše uvedených skutečností?
- 3) V situaci, kdy členský stát při výkonu své diskreční pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice o DPH osvobodil od DPH hraní hazardních her, ale podrobil DPH určitou kategorii přístrojů používaných pro hraní hazardních her,
- a) může se tento členský stát v zásadě bránit vůči výtce, že porušil zásadu daňové neutrality, odvoláním na řádnou péči, a

 - b) pokud je odpověď na otázku a) kladná, jaké faktory jsou relevantní pro určení, zda je členský stát oprávněn bránit se tímto způsobem?“

³⁰ Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 9. srpna 2010 byly věci C-259/10 a C-260/10 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce, písm. b) a c), ve věci C-259/10

- ³¹ Podstatou této otázky Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) je, zda má být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dvěma službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady nebo zda takové porušení vyžaduje, aby byla nadto prokázána skutečná existence hospodářské soutěže mezi dotčenými službami nebo narušení hospodářské soutěže z důvodu uvedeného rozdílného zacházení.
- ³² Podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz zejména rozsudky ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, Recueil s. I-3369, bod 22; ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, body 41 a 54; ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 47, jakož i ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, Sb. rozh. s. I-831, bod 66).
- ³³ Z tohoto popisu uvedené zásady vyplývá, že důsledkem podobné povahy dvou služeb je to, že si navzájem konkurují.
- ³⁴ Skutečná existence hospodářské soutěže mezi dvěma službami tedy nepředstavuje samostatnou a dodatečnou podmínku porušení zásady daňové neutrality, jsou-li

dotčené služby z hlediska spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil s. I-12691, body 22 a 23, jakož i ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, body 19 až 21, 24, 25 a 28).

- 35 Tento závěr platí rovněž v případě existence narušení hospodářské soutěže. Skutečnost, že se dvěma totožnými nebo podobnými službami, které uspokojují stejné potřeby, je zacházeno z hlediska DPH rozdílně, obecně způsobuje narušení hospodářské soutěže (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. března 2001, Komise v. Francie, C-404/99, Recueil s. I-2667, body 46 a 47, jakož i ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, body 47 až 51).
- 36 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku písm. b) a c) ve věci C-259/10 odpovědět tak, že zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dvěma službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady. Takové porušení tedy nevyžaduje, aby byla nadto prokázána skutečná existence hospodářské soutěže mezi dotčenými službami nebo narušení hospodářské soutěže z důvodu uvedeného rozdílného zacházení.

K první otázce písm. a) ve věci C-259/10 a k první otázce ve věci C-260/10

- 37 Podstatou těchto otázek předkládajících soudů je, zda při rozdílném zacházení se dvěma hazardními hrami z hlediska přiznání osvobození od DPH podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice má být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že

je třeba zohlednit, že na tyto dvě hry se vztahují odlišné kategorie povolení a z hlediska kontroly a regulace podléhají různým právním režimům.

- 38 Podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice jsou sázky, loterie a další formy her osvobozeny od DPH za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy.
- 39 Toto osvobození je motivováno praktickými důvody, jelikož na hazardní hry se DPH obtížně uplatňuje, a nikoli, jak je tomu v případě poskytování některých služeb v obecném zájmu v sociální oblasti, snahou zabezpečit těmto činnostem příznivější zacházení v oblasti DPH (viz rozsudky ze dne 13. července 2006, *United Utilities*, C-89/05, Sb. rozh. s. I-6813, bod 23, a ze dne 10. června 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, Sb. rozh. s. I-5189, bod 24).
- 40 Ze samotného znění čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice vyplývá, že toto ustanovení ponechalo členským státům široký prostor pro uvážení, pokud jde o osvobození od daně nebo o zdanění dotýčných plnění, neboť uvedeným státům dovoluje stanovit podmínky a omezení, kterým může toto osvobození od daně podléhat (viz výše uvedený rozsudek *Leo-Libera*, bod 26).
- 41 Nicméně pokud v souladu s tímto ustanovením členské státy využijí možnosti stanovit podmínky a omezení osvobození, a tedy podrobit či nepodrobit plnění DPH, musí dodržet zásadu daňové neutrality inherentní společnému systému DPH (viz rozsudky ze dne 11. června 1998, *Fischer*, C-283/95, Recueil s. I-3369, bod 27, jakož i *Linneweber* a *Akritidis*, uvedený výše, bod 24).

- 42 Jak bylo připomenuto v bodě 32 tohoto rozsudku, tato zásada brání tomu, aby bylo s podobnými službami zacházeno z pohledu DPH rozdílně.
- 43 Za účelem určení, zda dvě služby jsou podobné ve smyslu judikatury citované v uvedeném bodě, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele (viz obdobně rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil s. I-973, bod 29) a vyhnout se přitom umělému rozlišování na základě nepodstatných rozdílů (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, body 22 a 23).
- 44 Dvě služby jsou tedy podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z uvedených služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, uvedený výše, bod 27, a obdobně rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Roders a další, C-367/93 až C-377/93, Recueil s. I-2229, bod 27, jakož i ze dne 27. února 2002, Komise v. Francie, C-302/00, Recueil s. I-2055, bod 23).
- 45 Podle ustálené judikatury přitom zásada daňové neutrality brání v oblasti vybírání DPH obecné diferenciaci mezi protiprávními a legálními plněními (viz zejména rozsudky ze dne 5. července 1988, Mol, 269/86, Recueil s. 3627, bod 18; ze dne 29. června 1999, Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Recueil s. I-3971, body 14 a 21, jakož i ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 50). Soudní dvůr z toho vyvodil, že členské státy nemohou vyhradit osvobození pouze hazardním hrám, které mají legální povahu (výše uvedený rozsudek Fischer, bod 28). K legální nebo protiprávní povaze provozování hazardní hry tedy nemůže být při přezkumu podobnosti dvou hazardních her přihlíženo.

- 46 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pro posouzení, zda jsou hazardní hry nebo přístroje pro hraní hazardních her podobné, není totožnost provozovatelů uvedených her nebo přístrojů a právní forma, pod níž vykonávají svou činnost, v zásadě rozhodná (viz výše uvedený rozsudek Linneweber a Akritidis, body 25 a 29, jakož i citovaná judikatura).
- 47 Z uvedeného rozsudku, zejména z jeho bodů 29 a 30, kromě toho vyplývá, že rozdíly existující mezi bary a hernami na jedné straně a schválenými kasiny na straně druhé, pokud jde o rámec, v němž nabízejí hazardní hry, a zejména místní a časovou dostupnost, jakož i atmosféru, nemají pro srovnatelnost uvedených her význam.
- 48 Konečně podle bodů 29 a 30 výše uvedeného rozsudku Fischer skutečnost, že pouze jeden ze dvou typů her podléhá dani, která není harmonizována, nemůže odůvodnit závěr, že tyto typy her nejsou srovnatelné. Společný systém DPH by totiž byl pokřiven, pokud by členské státy mohly měnit jeho uplatňování v závislosti na existenci jiných neharmonizovaných daní.
- 49 Z toho vyplývá, že odlišnosti právních režimů, na které poukazuje předkládající soud, nemají pro posouzení srovnatelné povahy předmětných her význam.
- 50 Tento výsledek není zpochybněn tím, že v určitých výjimečných případech Soudní dvůr připustil, že vzhledem ke specifikům dotčených odvětví mohou rozdíly v regulačním rámci a v právním režimu upravujícím dotčené dodávky zboží nebo poskytování služeb, jako je to, zda léčivý přípravek je hrazen či nikoliv, nebo to, zda poskytovatel podléhá závazkům všeobecné služby, vést k rozlišování z hlediska spotřebitele, pokud jde o uspokojování jeho vlastních potřeb (viz rozsudky ze dne 3. května 2001,

Komise v. Francie, uvedený výše, bod 27, jakož i ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK, C-357/07, Sb. rozh. s. I-3025, body 38, 39 a 45).

- 51 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na první otázku písm. a) ve věci C-259/10 a na první otázku ve věci C-260/10 odpovědět tak, že při rozdílném zacházení se dvěma hazardními hrami z hlediska přiznání osvobození od DPH podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice musí být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že není třeba zohlednit, že na tyto dvě hry se vztahují odlišné kategorie povolení a z hlediska kontroly a regulace podléhají různým právním režimům.

Ke druhé otázce ve věci C-260/10

- 52 Podstatou této otázky Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) je, zda pro účely posouzení, s ohledem na zásadu daňové neutrality, zda jsou dva typy hracích automatů podobné a vyžadují stejné zacházení z hlediska DPH, je třeba zohlednit rozdíly v minimálních a maximálních sázkách a výhrách, naději na výhru, dostupných formátech a možnosti interakce mezi hráčem a hracím automatem.
- 53 Nejprve je třeba konstatovat, že zásadu daňové neutrality není možné vykládat v tom smyslu, že sázky, loterie a další formy her je třeba všechny považovat za podobná plnění ve smyslu této zásady, protože takový výklad by vedl k tomu, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice a široký prostor pro uvážení, který toto ustanovení přiznává členským státům, připomenutý v bodě 40 tohoto rozsudku, by byly zbaveny veškerého užitečného účinku. Členský stát tedy může omezit osvobození od DPH na

určité formy hazardních her (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Leo-Libera, bod 35).

- 54 Z uvedeného rozsudku vyplývá, že zmíněná zásada není porušena, pokud členský stát uplatňuje DPH na služby poskytované prostřednictvím herních automatů a zároveň od této daně osvobodí sázky na veřejné dostihové závody, sázky s pevným kurzem, loterie a slosování (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Leo-Libera, body 9, 10 a 36).
- 55 Nicméně aby zásada daňové neutrality nebyla zbavena svého smyslu a nebyl pokřiven společný systém DPH, rozdílné zacházení z hlediska DPH nemůže být založeno na detailních rozdílech ve struktuře, způsobech nebo pravidlech předmětných her, které spadají všechny do téže kategorie her, jako jsou hrací automaty.
- 56 Z bodů 43 a 44 tohoto rozsudku vyplývá, že určení podobnosti hazardních her podléhajících rozdílnému zdanění, které přísluší vnitrostátnímu soudu s ohledem na okolnosti daného případu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, body 42 a 45, jakož i Marks & Spencer, uvedený výše, bod 48), musí být provedeno z hlediska průměrného spotřebitele a musí zohledňovat relevantní nebo důležité skutečnosti, které mohou podstatným způsobem ovlivnit jeho rozhodnutí zvolit jednu nebo druhou z daných her.
- 57 V tomto ohledu mohou mít rozdíly v minimálních a maximálních sázkách a výhrách, naději na výhru, dostupných formátech a možnosti interakce mezi hráčem a hracím automatem na rozhodnutí průměrného spotřebitele podstatný vliv, jelikož přitažlivost hazardních her spočívá především v možnosti vyhrát.

- 58 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na druhou otázku ve věci C-260/10 odpovědět tak, že pro účely posouzení, s ohledem na zásadu daňové neutrality, zda jsou dva typy hracích automatů podobné a vyžadují stejné zacházení z hlediska DPH, je třeba ověřit, zda používání uvedených typů hracích automatů je srovnatelné z pohledu průměrného spotřebitele a uspokojuje jeho stejné potřeby, přičemž skutečnostmi, které lze v této souvislosti zohlednit, jsou zejména minimální a maximální sázky a výhry, jakož i naděje na výhru.

Ke druhé otázce ve věci C-259/10

- 59 Podstatou druhé otázky Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ve věci C-259/10 je, zda zásada daňové neutrality má být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani může žádat vrácení DPH odvedené z určitých služeb s odvoláním na porušení této zásady, pokud daňové orgány dotčeného členského státu v praxi zacházely s podobnými službami jako s osvobozenými od daně, třebaže podle relevantního vnitrostátního práva od DPH osvobozeny nejsou.
- 60 Tato otázka se týká argumentu, který uplatňují ve sporu v původní věci Commissioners, podle nějž zdanění Part-III-machines neporušuje zásadu daňové neutrality, jelikož podle ustanovení zákona o DPH z roku 1994 nejsou od DPH osvobozeny ani referenční přístroje I, i když uznávají, že během let, o která jde v původní věci, DPH z těchto přístrojů nevybírali.

- 61 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality představuje vyjádření zásady rovného zacházení v oblasti DPH (viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 41, a ze dne 10. června 2010, *CopyGene*, C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, bod 64).
- 62 I když veřejná správa dodržující určitou obecnou praxi může být touto praxí vázána (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. ledna 1987, *Ferriera Valsabbia v. Komise*, 268/84, Recueil s. 353, body 14 a 15, jakož i ze dne 28. června 2005, *Dansk Rørindustri a další v. Komise*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P až C-208/02 P a C-213/02 P, Sb. rozh. s. I-5425, bod 211), nic to nemění na tom, že zásada rovného zacházení musí být v souladu s dodržováním zásady legality, podle níž nikdo nemůže ve svůj prospěch uplatňovat případnou protiprávnost, k níž došlo ve prospěch jiné osoby (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 9. října 1984, *Witte v. Parlament*, 188/83, Recueil s. 3465, bod 15; ze dne 4. července 1985, *Williams v. Účetní dvůr*, 134/84, Recueil s. 2225, bod 14, jakož i ze dne 10. března 2011, *Agencja Wydawnicza Technopol v. OHIM*, C-51/10 P, Sb. rozh. s. I-1541, body 75 a 76).
- 63 Z toho vyplývá, že osoba povinná k dani se nemůže domáhat toho, aby určité plnění podléhalo stejnému daňovému zacházení jako jiné plnění, pokud posledně uvedené zacházení není v souladu s relevantní vnitrostátní právní úpravou.
- 64 Na druhou otázku ve věci C-259/10 je v důsledku toho třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani nemůže žádat vrácení DPH odvedené z určitých služeb s odvoláním na porušení této zásady, pokud daňové orgány dotčeného členského státu v praxi zacházely s podobnými službami jako s osvobozenými od daně, třebaže podle relevantního vnitrostátního práva od DPH osvobozeny nejsou.

- 65 Vzhledem k této odpovědi není třeba odpovídat na třetí a čtvrtou otázku položenou ve věci C-259/10.

Ke třetí otázce ve věci C-260/10

- 66 Podstatou této otázky Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) je, zda zásada daňové neutrality má být vykládána v tom smyslu, že členský stát, který využil posuzovací pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice a osvobodil od DPH poskytnutí veškerých prostředků pro hraní hazardních her, přičemž z tohoto osvobození vyloučil kategorii přístrojů splňujících určitá kritéria, může namítnout proti žádosti o vrácení DPH založené na porušení této zásady to, že na vyvinutí nového typu přístroje nesplňujícího tato kritéria reagoval s řádnou péčí.
- 67 Tato otázka se týká argumentu Commissioners, podle něhož v okamžiku přijetí vnitrostátních ustanovení dotčených v původním řízení, která v případě Part-III-machines vylučují osvobození od DPH vztahující se na hazardní hry, neexistovaly podobné hrací přístroje, které by byly osvobozeny. K rozdílnému zacházení s podobnými automaty došlo až později, z důvodu vyvinutí nového typu hracích automatů, o němž se daňové orgány dozvěděly až po nějaké době od jeho uvedení na trh. Poté Spojené království Velké Británie a Severního Irska reagovalo s řádnou péčí tak, že v přiměřené lhůtě přijalo odpovídající opatření k ukončení rozdílného daňového zacházení.
- 68 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že pokud podmínky nebo omezení, kterým členské státy podřizují osvobození hazardních a peněžních her od DPH, jsou

v rozporu se zásadou daňové neutrality, uvedený členský stát se nemůže o takové podmínky nebo omezení opírat, aby provozovateli těchto her odmítl osvobození, kterého se legitimně může domáhat na základě šesté směrnice (viz výše uvedený rozsudek Linneweber a Akritidis, bod 37).

- 69 Článek 13 část B písm. f) šesté směrnice má tedy přímý účinek v tom smyslu, že se ho provozovatel hazardních her nebo přístrojů pro hraní hazardních her může dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením (viz výše uvedený rozsudek Linneweber a Akritidis, bod 38).
- 70 Takový přímý účinek ustanovení směrnice přitom nezávisí na existenci úmyslného protiprávního jednání nebo nedbalosti na straně dotčeného členského státu při provádění směrnice, ani na existenci dostatečně závažného porušení unijního práva (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil s. I-6325, body 25 a 27; ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, Sb. rozh. s. I-8835, bod 103, jakož i ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, uvedený výše, bod 36).
- 71 Kromě toho je třeba vzít v úvahu to, že podle dotčené vnitrostátní právní úpravy bylo poskytnutí jakýchkoliv prostředků pro provádění sázek nebo hraní hazardních her v zásadě osvobozeno od DPH, s výjimkou poskytnutí hracích přístrojů splňujících určitá kritéria. Stanovení takových vymezujících kritérií vylučuje, aby členský stát mohl tvrdit, že měl za to, že neexistují přístroje nesplňující tato kritéria a že nemusel zohlednit ani možnost vyvinutí takových přístrojů.

- 72 Kromě toho z předkládacího rozhodnutí a z vyjádření Spojeného království vyplývá, že Gaming Board, regulační orgán pro oblast her, a tedy správní orgán dotčeného členského státu, byl informován o existenci nových hracích automatů ještě před jejich komerčním použitím.
- 73 S ohledem na tyto okolnosti nelze přijmout argument Commissioners vycházející z toho, že daňové orgány se o uvedené existenci dozvěděly později, uváděný za účelem odůvodnění rozdílného zacházení s oběma typy hracích automatů, ke kterému po určitou dobu docházelo.
- 74 Na třetí otázku ve věci C-260/10 je v důsledku toho třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že členský stát, který využil posuzovací pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice a osvobodil od DPH poskytnutí veškerých prostředků pro hraní hazardních her, přičemž z tohoto osvobození vyloučil kategorii přístrojů splňujících určitá kritéria, nemůže namítnout proti žádosti o vrácení DPH založené na porušení této zásady to, že na vyvinutí nového typu přístroje nespĺňujícího tato kritéria reagoval s řádnou péčí.

K nákladům řízení

- 75 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) **Zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska daně z přidané hodnoty se dvěma službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady. Takové porušení tedy nevyžaduje, aby byla nadto prokázána skutečná existence hospodářské soutěže mezi dotčenými službami nebo narušení hospodářské soutěže z důvodu uvedeného rozdílného zacházení.**

- 2) **Při rozdílném zacházení se dvěma hazardními hrami z hlediska příznání osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že není třeba zohlednit, že na tyto dvě hry se vztahují odlišné kategorie povolení a z hlediska kontroly a regulace podléhají různým právním režimům.**

- 3) **Pro účely posouzení, s ohledem na zásadu daňové neutrality, zda jsou dva typy hracích automatů podobné a vyžadují stejné zacházení z hlediska daně z přidané hodnoty, je třeba ověřit, zda používání uvedených typů hracích automatů je srovnatelné z pohledu průměrného spotřebitele a uspokojuje jeho stejné potřeby, přičemž skutečnostmi, které lze v této souvislosti zohlednit, jsou zejména minimální a maximální sázky a výhry, jakož i naděje na výhru.**

- 4) **Zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani nemůže žádat vrácení daně z přidané hodnoty odvedené z určitých služeb s odvoláním na porušení této zásady, pokud daňové orgány dotčeného členského státu v praxi zacházely s podobnými službami jako s osvobozenými od daně, třebaže podle relevantního vnitrostátního práva od daně z přidané hodnoty osvobozeny nejsou.**

- 5) **Zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že členský stát, který využil posuzovací pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388 a osvobodil od daně z přidané hodnoty poskytnutí veškerých prostředků pro hraní hazardních her, přičemž z tohoto osvobození vyloučil kategorii přístrojů splňujících určitá kritéria, nemůže namítnout proti žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty založené na porušení této zásady to, že na vývoj nového typu přístroje nesplňujícího tato kritéria reagoval s řádnou péčí.**

Podpisy.